

論 説

最近の登録免許税回避事例を巡る問題(上)

国士舘大学法学部教授

酒 井 克 彦

◆SUMMARY◆

登録免許税は、登録免許法により各種の登記・登録等を受けることを対象として課される租税である。通説は、同税を、登記・登録等に伴う利益に着目した上で登記・登録等を担税力の間接的表現として捉え、それを課税の対象とする租税であるとする。

平成 17 年改正前の旧不動産登記法下の不動産取引実務においては、登録免許税の負担を回避するための登記手法として中間省略登記が慣行的になされてきたと言われている。しかし、登録免許税の負担の回避は不動産登記法の改正によって解決されたわけでは決していない。

本稿は、不動産登記を巡る伝統的な学説の対立や不動産登記に係る登録免許税の負担を回避する実際の取引例などを参照しながら、同税が本質的に内包する問題の一端を明らかにしようとするものである。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

はじめに	34
I 登録免許税概観	34
1 登録免許税の担税力	34
2 登記請求権の意義	35
3 「対抗」の意義と登記の機能	36
(1) 主要要件説	36
(2) 否認権説	37
(3) 法定証拠説	37
II 中間省略登記	38
1 中間省略登記概観	38
(1) 既になされた中間省略登記の効力	38
(2) 中間省略登記の請求	40
2 中間省略登記の実務上の問題点	41
3 中間省略登記が行われる理由	42
4 中間省略登記は租税回避行為か	43
(1) 租税回避の定義	43
(2) 私法上の有効性	44
(3) 合理性と通常用いられない法形式性	44
5 平成17年不動産登記法改正後	45

はじめに

いわゆる中間省略登記にみられるように、登録免許税の負担を回避するような私法上の取引はこれまで頻繁に行われてきた。しかしながら、かような問題が認識されながらも、とりわけて関心をもって活発に検討されてきたであろうか。管見するところではあるが、必ずしも十分には議論がなされてこなかったのではなかろうか^①。

本稿では、登録免許税の負担を回避する実際の取引例などを参照しながら、同税が本質的に内包する問題の一端を明らかにすることとしたい。なお、本稿では、不動産の登記に係る登録免許税に中心的関心を据えて議論を進める。

I 登録免許税概観

1 登録免許税の担税力

登録免許税は、登録免許税法により各種の登記・登録等を受けることを対象として課される租税である。同税の課税根拠については、争いがあるが、金子宏教授は、「弁護士・公認会計士・税理士等の職業団体への登録も課税の対象とされていることにかんがみると、それは、登記・登録等に伴う利益(登記の場合は財産権保護の利益、弁護士等の登録の場合は名称独占・事業独占の利益)に着目したうえで登記・登録等を担税力の間接的表現としてとらえ、それを課税の対象とする租税である」と論じられる^②。

そもそも、不動産に関する物権の得喪変更について、民法は、当事者の意思表示のみによってその効力が生ずるが(民 176)、そのこ

とを第三者に対抗するためには、法令の定められた手続によって登記をしなければならないこととされている(民 177)。具体的には、例えば、不動産の先取特権や法定地上権のようなものも、その登記をしなければ第三者に対抗できないことは同様であり、物権ではないが、不動産の賃借権や買戻権も登記をすることにより第三者に対抗し得ることとされている(民 605、581)。更に、不動産に対する差押え、仮差押え、仮処分のような処分の制限についても、登記をすることにより、第三者に対抗できることになる(民 177)。かように登記を受けることにより、不動産登記法3条《登記することができる権利等》に規定する権利等^④について、第三者に対抗し得る効果を楽しむことができるのである^④。

登録免許税は、登記を受けることにより得られる効果を担税力とみることにより、登記そのものを担税力の間接的表現と捉える租税であるといえそうである。この文脈からすれば、登記を経ない限り課税の基礎となる担税力は得られていないとみるということになる。また、登記によって不利益を被る者である登記義務者を納税義務者とする登録免許税の本質的な問題にも衝突するかもしれない。もっとも、登記の放置によって固定資産税や都市計画税の負担を強いられることを排除するためになされる登記引取請求権の生ずるような場面では^⑤、登記義務者が登記請求をすることもあり得るのであって^⑥、問題状況は必ずしも簡単ではない。これらの点については後述する。

2 登記請求権の意義

そこで、登記により得られる効果とは何かを解明しなければならないが、その前に、そもそも登記請求権とは如何なる権利であろうか。

登記請求権の法的性質については、学説上、争いがある。大きく分けて、物権的請求権であると理解する見解(物権的請求権説)と、場

合ごとに類型化し物権的請求権や債権的請求権の性質を有し得るとする見解(統一的説明不要説)に分かれる。

物権的請求権説として、例えば、石田喜久夫教授は、「結論的にいうなら、登記請求権は物権的請求権であるから、物権的請求権を実体法上の権利とみるかぎり、登記請求権もまた、不動産登記法という手続法によって、その具体的な内容につき制約されているとはいえ、実体法上の権利とみられよう。」とされる^⑦。例えば、不動産がA→B→Cと移転した場合に、登記請求権を債権的請求権とみれば、登記請求権は取引の個数だけ発生することとなる。すなわち、この場合は、AのCに対する登記請求権と、BのCに対する登記請求権が発生することになるが、登記請求権を物権的請求権とみれば、現実の所有者がその所有権と登記名義を一致させるための権利ということになるから、Cのみがかかる権利を有するということになる^⑧。

これに対して、統一的説明不要説として、例えば、鈴木禄弥教授は、「動産物権変動の公示手段であり、動産に対する現実支配の表現形態である引渡しに照応するという意味で、登記請求権は、動産の場合の引渡し請求権に照応し、『引渡し請求権』という語が統一的意味をもちえないのと同様に、登記請求権という語も便宜的なもので統一的な概念内容をもつと考える必要はない。この立場から、動産の引渡し請求権を、その発生の原因にもとづいて分類すると、①契約にもとづくもの…、②物権的請求権…的のもの、および、③占有訴権的のもの、に大別される。登記請求権についても、この分類を借用して整理するのが、便利である。」と論じられる^⑨。そのほかにも、ケースの類型ごとに考察すれば足りるとする見解もある^⑩。

これらの学説上の分説はあるものの、必ずしも一元の説明を行うことに徹する必要はなく^⑪、近時は類型化成立の要請に応えるよう

な登記請求権論が展開されている。登記請求権を債権的登記請求権と物権的登記請求権の大きな二つの類型により説明を試みる学説が加藤雅信教授より提唱されている⁽¹²⁾。

3 「対抗」の意義と登記の機能

民法 177 条《不動産に関する物権の変動の対抗要件》は、「不動産に関する物権の得喪及び変更は、不動産登記法（平成 16 年法律第 123 号）その他の登記に関する法律の定めるところに従いその登記をしなければ、第三者に対抗することができない。」と規定する。ここにいう「対抗することができない」の意味を巡っては、議論のあるところである。すなわち、A が所有する不動産を B に売った後に A がこれを C に二重譲渡した場合に、登記をしなかった B が第三者(C)に対抗することができないということの意味を巡る議論である。

多くの学説があるが、ここでは、主要要件説、否認権説、法定証拠説のみを取り上げることとしたい。

(1) 主要要件説

主要要件説は登記をしないと物権変動の効果を主張できない趣旨だと理解する。主要要件説には、①物権変動の当事者間では、民法 176 条に基づき、意思表示により物権変動の効果が生じているが、対第三者関係では登記がないと物権変動を主張できない結果、当事者間では物権変動についての債権的效果しか発生しないという考え方がある。これを債権的效果説あるいは債権的物権説などという⁽¹³⁾。山中康雄教授は、「合意と占有の結合によっては、物を、他を排して、事実上ひとりにしめる権利を設定しうるとはいえ、その場合の権利のもつ他を排する力は、たんに事実上のものにとどまり、法律上他を排するまでの力はあたえられないのである。すなわちここに排他性をもたぬところの一私は、それを、債権的効力というように表現した一物権があることを注意せねばならぬのである。

このような物権を、…債権的物権と略称する。」とされる⁽¹⁴⁾。

また、②当事者間では物権変動は有効とし、第三者に対する関係においては無効と考える立場を相対的無効説という。この立場を採る松坂佐一教授は、「第 176 条の意思主義の原則は、次条の第 177 条(及び第 178 条)によって制限され、対抗要件(登記または引渡)を具備しないかぎり、物権変動は相対的な効力をしか生じないと解するのを至当とする。」と論じられる⁽¹⁵⁾。

③A B間の物権変動は、B が登記を備えない限り完全な効力を生ぜず、それゆえA も完全な無権利者とはならないので、C への二重譲渡も可能とする不完全物権変動説がある。同説を採用する我妻栄博士は、「第三の説として、登記のないかぎり、物権変動は完全な効力を生じない、と説く。即ち、権利の帰属は、一必ずしも物権に限らず、債権でも一本来は排他的なものである…はずだが、公示の原則が採用されている限り、完全に排他性ある権利変動を生ぜず、従って、譲渡人も完全な無権利者にはならない。いいかえれば、第 176 条は、意思表示のみによって所有権の移轉を生ずると定めるけれども、次条の第 177 条(及び第 178 条)によって制限され、対抗要件(登記又は引渡)を備えることによって、はじめて排他的な効力を生ずるに至る」と論じられる⁽¹⁶⁾。

更に、④優先的効果説(優先順位決定効力説)は、二重譲渡における両立し得ない物権相互間では登記が優先順位を決定するとする説である。於保不二雄教授は、問題の核心を「意思表示のみによる物権の変動は何故に可能であるのか、意思表示のみによって変動される物権の本質は何か、というところにあるように思える。物権の二重譲渡の可能性の問題は、意思表示のみによって変動せしめられる物権の本質に基因するものにほかならない。」とされ、この問題解決の困難性を指摘された上で、

「その解決点は、結局のところ、物権の観念化、その高度化をいうところにもとめるほかはあるまい。物権といえども、物の価値に対する観念的支配権として、意思表示によって観念的に変動せしめることが可能である。観念的物権といえども物権として完全なものである。物権変動の登記がなされるまでは、観念的物権は、観念的には、二重・三重の譲渡をすることも可能である。ただ、二重譲渡によって成立している両立しえない物権相互間においては、登記によって発生の順位が決定されると、それによって両立しえない他の物権の存立は排除されることになる。」と論じられる⁽¹⁷⁾。

加えて、⑤法定制度説について、川井健教授は、「177条は、176条に基づく当事者間での二重譲渡の可能性を認め、登記がないと第三者に権利主張ができないという法定の制度である」とされる⁽¹⁸⁾。

これに対して、否認権説は、登記がない物権変動を第三者は否認することができるかと捉え、登記をしていないBの権利をCが否認できるという考え方である。

(2) 否認権説

登記がない物権変動を第三者は否認できるとする否認権説には、①法規否認説、②反対事実主張説、③権利減縮説などがある。

①末川博博士は、法規否認説の立場から、「第177条および第178条は、否認権を与えるという方法で第三者を保護しているのではなくて、民法上一般に第三者の利益と相牴触する範囲で登記または引渡のない物権変動の効力を否定しているのである。だから、丙が甲から乙への譲渡を知らないで—したがって否認権を行使するというようなことを考える余地もなく—甲から所有権を譲受けた場合にも、丙は所有権を取得しうるのである。この場合に、丙は否認権を有するというよりも、もっと広汎に一般的な立場から保護されているのであって、法律上当然にその利益と牴触

する範囲においては乙の所有権取得が否定されているのである。」と論じられる⁽¹⁹⁾。これに対して、②舟橋諄一教授は、「民法が一般にいわゆる裁判規範であり、民法177条もまたかような性質の法規であることを否定しえないから、同条は裁判上の争いを前提とする。」として、第三者反対事実主張説を説かれる⁽²⁰⁾。また、原島重義教授は、「この意味では、第三者反対事実主張説を純然たる実体法上の構成に修正して、当事者間でも第三者に対する関係でも完全に生じた物権変動の効力が、177条の『第三者』が出現するという事実(すなわち反対事実)そのものによって、これを第三者に対して主張しえない限度において限縮してしまう、と構成するのが意思主義的構成に合うといえよう。すなわち、『対抗しえない』という意味は、『第三者』の出現という事実によって、なお物権変動があったことは否定されなくても、その優先的効果が失われる、ということであり、さらに『第三者』の側が登記をそなえれば、物権変動そのものもなかったことになる、と構成することができよう。」とされ、権利減縮説を主張される⁽²¹⁾。

(3) 法定証拠説

登記は、物権変動、権利の存否・優劣につき法律が定めた唯一の法定証拠であり、Cがこの証拠を裁判所に提出することにより物権変動の効力を裁判所は認めるほかはないとする見解がある。この法定証拠説を採る安達三季生教授は、「登記は内容上両立しえない物権変動行為において、どの物権行為が先になされたかを証明するための法定証拠であり、物権変動行為があったこと自体を証明するための法定証拠ではない。」とされ、「二重譲渡の場合、もし自由心証主義のもとでならば、Bへの譲渡がCへの譲渡より早かったと認定すべき場合でも、Cの方でより早く登記を得たことを主張立証する限り、裁判官はこれに拘束され、Cへの譲渡が先であったと認定して裁判すべきことはいうまでもない。」と論じら

れる⁽²²⁾。

これらの議論のうち不完全物権変動説が通説といえよう⁽²³⁾。もっとも、不完全物権変動説は「不完全性」の内容がいかなるものであるのかを「曖昧なままに放置している」と指摘されたり⁽²⁴⁾、「必ずしも説明が理論的でない点に問題がある」と疑問視されてもいる⁽²⁵⁾。加藤雅信教授が論じる二段階物権変動論は不完全物権変動説を更に進めた議論であるが、それは、「176条の意思表示による物権変動を萌芽的な相対的物権の移転、177条の登記による第三者への対抗力の付与を完成体としての絶対的物権の移転」として捉えるものである⁽²⁶⁾。

不完全物権変動説によるも二段階物権変動論によるも、いずれにしても登記を伴わないということが不完全な物権であったりあるいは萌芽的物権であるものの、登記によって何ら権利が創設されたとみるものではない。単に、登記には有効に成立した物権変動を前提とし、その物権変動を第三者に対抗するという補強的な効力しかないということの意味するのである。

したがって、登記の機能としては、登記の機能を権利の優劣決定機能に限定するという見方もあり得るが(優劣決定機能限定説)、権利保護機能説が妥当であろう。すなわち、登記には、権利の優劣決定機能のほかに権利保護要件としての機能ないし一種の権利証明機能があるというべきであろう⁽²⁷⁾。かような意味では、差し当たり、登録免許税が担税力とする「登記を受けることにより得られる効果」とは、権利保護要件としての機能を得ることと理解することができそうである。

II 中間省略登記

1 中間省略登記概観

甲乙間の売買契約により乙に所有権が移転し、その後乙丙間の売買契約により丙に所有権が移転するという物権変動が2つ変動する

実体関係において、甲から丙へ直接所有権移転登記を行うのが中間省略登記である。

そこで、差し当たり、中間省略登記の私法上の問題について確認しておく必要があるが⁽²⁸⁾、ここでは、2つの局面から議論をする必要がある⁽²⁹⁾。すなわち、①既になされた中間省略登記の効力の問題と、②中間省略登記の請求の可否という問題である。

(1) 既になされた中間省略登記の効力

既になされた中間省略登記の効力をどのように考えるべきであろうか。すなわち、A→B→Cと不動産所有権が移転した場合に、中間者Bへの移転登記を省略し、直接AからCへの所有権移転があったかのようにしてなされたCの登記が有効であるか否かが問題となる。

学説としては、中間省略登記であっても、当然に有効であるとする無条件有効説⁽³⁰⁾と一定の条件のもとにおいてのみ中間省略登記は有効であるとする条件付有効説とに分説される。

無条件有効説として、例えば、幾代通教授は、「現になされてしまった中間省略登記については、私は、つねにこれを有効と解すべきものとする。すなわちかかる登記は、第三者(例えば、Aからの二重譲受人や、Bからの二重譲受人)に対する関係における、Cの権利のための対抗要件として有効なものであるのみならず、Cの登記自体につき、Bは当然にはこれの抹消を請求したりすることはできない。なんとすれば、A→B→Cと実体法上二段の権利変動が存する以上は、Cが現に取得してしまった登記は、まさに、そのような実体的関係によって裏づけられているからである。もちろん、『Cの権利がAからBを経由してきたものであること』は、登記簿上に表示されていないが、登記の実体的有効要件として、判例・学説がすでに最小限現在の実体的権利状態との一致があればよいと解してきた態度は、これを是認すべきものとするからである。」と論じられる⁽³¹⁾。

他方、条件付有効説は、中間者Bの同意を必要と考える主観的条件付有効説⁽³²⁾と、必ずしもBの同意のみで決定されるのではなく、客観的な条件を前提として有効と考える客観的条件付有効説に分かれる。

主観的条件有効説として、例えば、末川博博士は、「Bは現在こそ権利者でないにしても、物権変動—まだ登記が済まぬ—という意味では対外的には未完成ともいうべき物権変動—の直接関係者であって、現在の権利者Cから登記に協力すべきことを求められても致し方ない地位にあるものであり、また中間省略登記は物権変動の様相をそのままに登記すべしとする一般の要請に副わぬ例外的な便法にすぎないのだから、中間省略者の意思を無視してでもなさるべきではあるまい。」と論じられる⁽³³⁾。

また、客観的条件付有効説は、Bの同意を欠く中間省略登記は無効であるが、Cの登記を前提とする新たな利害関係人Dが現われた後では有効とされるとする舟橋説と、Cの登記は有効であるも、Bからの抹消登記請求に応じなければならない場合もあるとする高木説がある。

舟橋諄一教授は、「わが民法のたてまえとしては、中間省略登記はやはり原則として無効だと解すべきであって、各過程を忠実に写し出す登記に改めさせるのが適当であろう。」としつつ、「しかし、中間者Bが同意した場合には、有効なものと同様に取扱われる結果となる。」とされる。また、「中間者の同意がない場合にも、登記上利害の関係を有する第三者Dが出現したのちは、もはや中間者その他何びとも、その登記の無効を主張することができないものと解すべきであろう。」と論じられる⁽³⁴⁾。また、この点、高木多喜男教授は、「Cがさらに転売して移転登記を終えたという事態が生じない場合には、Bには登記抹消請求権がある。」とし、「中間者の同意を問題とするのは、中間者の保護を目的とするものであ

って、中間者の同意の有無は、本来第三者の地位とは無関係であるはずである。…物権変動の過程・態様と異なった登記でも、物権の現状に一致しておれば、登記は有効という理論のもとでは、第三者の対抗力を否定する理由は存しない。」と論じられる⁽³⁵⁾。

このように問題とされるのは、中間者Bの意思が欠けているときになされたAからCへの直接の登記移転の効力である。

この点につき、最高裁昭和35年4月21日第一小法廷判決(民集14巻6号946頁)⁽³⁶⁾は、中間者Bの利益がまったく害される余地がない場合には、既にされてしまった中間省略登記を抹消させる必要性はなく、中間者Bが抹消につき正当な利益を有しないときには抹消請求が許されないという立場を表明している。この判決はいわば抹消請求についてのある種の制限の余地を残したものであり、客観的条件有効説に立った判断であるといえよう。

上記判例の考え方によると、BがまだCから代金をもらっていないのに、登記がAからCへと移ったため、Bが代金の支払と引換えに登記を移すという同時履行の抗弁権(民533)を行使する利益が害される場合には、中間者BはCに対して登記の抹消を請求できるが、中間者Bの利益がまったく害される余地がない場合には、既になされた中間省略登記を抹消させる必要性はないことになる⁽³⁷⁾。この考え方は抹消請求の制限の有無の観点から、抹消請求制限説とも呼ばれている⁽³⁸⁾。

この延長線上に位置する考え方としては、中間省略登記が中間者の同意なしになされた場合においても、中間者でない者は、その登記の無効を主張して抹消登記手続を求め得ないことになる(最高裁昭和44年5月2日第二小法廷判決・民集23巻6号951頁)⁽³⁹⁾。

このようにみえてくると、中間者の同意がない場合には中間省略登記は無効となり得るものの、中間者の利益が全く害されるおそれのない場合や中間者の同意を得ているような場

合には、中間省略登記の効力が否定されることはないといえそうである。

(2) 中間省略登記の請求

上記とは異なり、まだ登記がAからCへ移されていない場合に、Cは中間者Bを省略してAに対して移転登記を請求することができるのであろうか。この場合にも学説は見解の統一はない。おおまかにみて、移転登記請求否定説、条件付有効説、無条件肯定説に分説される。

移転登記請求否定説に立つ石田喜久夫教授は、「登記手続(=不動産登記法)を無視して、登記請求権を考察することは、妥当でないといわなければならない。とすれば、共同申請の場合との対比を無視することはできないと思われる。任意の履行が共同申請であり、強制的履行が判決による場合なのであるから。したがって登記法の建前に従わなければならないこと、当然であるといえよう。…実質的に審査すべき職務と権限をもつ裁判所が『事実上符合しない登記をなすべき権利を認め、実質的にこのことが明らかであるにもかかわらず、裁判所がこれに協力することは許されえない』というべきであろう。」と主張される⁽⁴⁰⁾。

これに対して、ABCの同意のある場合に限ってCの中間省略登記の請求を認めようとする考え方として、条件付有効説がある。この立場に立つ柚木馨教授は、「Bは、Aに対して登記請求権を有し、しかもBはAに登記を請求することについて自己自身の正当の利益をも有するものなのであるから、このBの権利・利益を無視して特約のなされうべきはではなく、したがってBの同意はこの特約の有効要件といわざるを得ないであろう。またAの同意を要するゆえんは、CはAに対して登記請求権を有するけれども、Cは本来権利変動の過程を反映しない登記に協力すべき旨をAに請求しうるものではなく、ただ、Aの合意ある場合のみ許される。」と論ぜられる⁽⁴¹⁾。

同じように条件付きで有効と考える立場でも、より実質的判断に重きをおき、AやBの実質的利益を害することがないのであれば、Cの中間省略登記の請求を認めてもよいとする学説がある。幾代通教授はこの立場に立ち、「必ず中間者Bの名義の登記を経由すべきことを関係者間で特に積極的に取り決めておいた場合は別として、A→B、B→Cの二段のそれぞれの債権関係からみて、B名義を経由することによって保護されねばならない客観的な利益がAにもBにも認められない場合には、AもBも、Cからの中間省略登記の請求に応じなければならない。」とし、「CのAに対する請求権が当然に否定されることにはならないし、またCが(Bを代位して)Aに対して〈A→B登記〉を求めることも、原則として許されるべきである。」と述べられるのである⁽⁴²⁾。

また、無条件肯定説として、半田正夫教授は、「Cの中間省略登記請求を無条件で認めるべきではないかと考える。これは前述の中間省略登記をすべての場合に有効とする結論とも符合するし、かりにこの線で判例が確立されるならば、Cの中間省略登記請求によって同時履行の抗弁権の喪失などなんらかの不利益を受けるのではないかと危惧するBは、事前に自己名義の登記の確保に努めるであろうし、それはかえって登記制度の理想にも適うゆえんともなるからである。」とされる⁽⁴³⁾。

学説上これらの見解があるが、判例は、条件付有効説に立つ。最高裁昭和40年9月21日第三小法廷判決(民集19巻6号1560頁)⁽⁴⁴⁾は、「実体的な権利変動の過程と異なる移転登記を請求する権利は、当然には発生しないと解すべきであるから、甲乙丙と順次に所有権が移転したのに登記名義は依然として甲にあるような場合に、現に所有権を有する丙は、甲に対し直接自己に移転登記すべき旨を請求することは許されないといふべきである。ただし、中間省略登記をするについて登記名義

人および中間者の同意ある場合は別である。

(論旨引用の当裁判所判決は、すでに中間省略登記が経由された後の問題に関するものであって、事案を異にし本件には適切でない。) 本件においては、登記名義人の同意について主張、立証がないというのであるから、上告人の中間省略登記請求を棄却した原判決の判断は正当であって、不動産登記法に違反するとの論旨は理由がない。また、登記名義人や中間者の同意がない以上、債権者代位権によって先ず中間者への移転登記を訴求し、その後中間者から現所有者への移転登記を履践しなければならないのは、物権変動の経過をそのまま登記簿に反映させようとする不動産登記法の建前に照らし当然のことであって、中間省略登記こそが例外的な便法である。右の法解釈をもって経験則や慣習に違反しているとの論旨もまた理由がない。(下線筆者)」と判示する。

このように、最高裁は、登記名義人甲及び中間者乙の合意がない限り、丙の甲に対する中間省略登記の請求は認められないと判示している。

中間者乙の知らないところで、甲→丙の中間省略登記がなされてしまったとしたら、乙はどのような主張をすることができるのであろうか。中間者の利益が不当に害されるおそれはなかろうか。例えば、乙は甲に代金を支払ったが、丙は乙にまだ手付金しか支払っていなかった場合に、甲としては代金を受け取

っているから、登記を誰に移転しようと痛痒を感じないかも知れないが、乙にとっては重大である。丙からの代金の完済を受けない以上、登記を丙の名義にすることに同意しないといえなければ乙の利益が損なわれることになろう⁽⁴⁵⁾。同時履行の抗弁権(民 533)の観点からも、乙の同意を要するとする上記最高裁判断は肯定される。

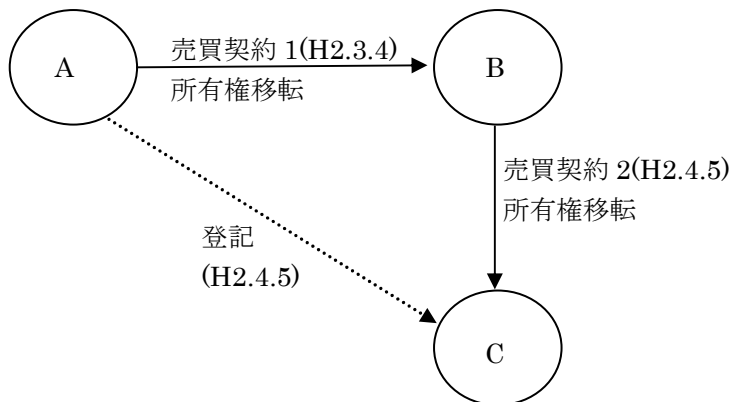
また、登記名義人甲の利益保護の観点も重要である。すなわち、甲が代金を中間者乙から受けていない場合に、乙からの代金完済と引き換えにのみ登記移転に応じようと考えていた甲の期待が損なわれることになる(民 533)。よって、上記最高裁の判断は妥当であるといえよう。

2 中間省略登記の実務上の問題点

図表 1 のケースにおいて、登記原因証明情報の内容を「甲丙間の売買契約により甲から丙へ所有権が移転した」とし、登記原因を「平成 2 年 4 月 5 日売買」として甲から丙へ直接所有権移転登記を申請することは、登記原因証明情報に虚偽の事実を記載し実体と整合しない登記原因により登記申請を行うことになる。したがって、中間省略登記は許されるべきものではないとする見解がある⁽⁴⁶⁾。

しかしながら、上記のとおり、同登記が許容されるとみる最高裁判決もあり、実際の登記実務においては慣行としてなされてきたといわれている。

《図表 1》



A→B→C と所有権が順次移転したことが裁判手続の審理の過程で認定された上で、AからCへ直接所有権移転登記を命じられた判決による登記申請は、登記実務上受理される⁽⁴⁷⁾。しかしながら、かかる場合には、通常BC間の売買の日付が登記原因の日付となるため、公示上の問題点が指摘されてきた。

すなわち、我が国の不動産登記制度は、単に最終の登記名義人を公示するだけでなく、物権変動の過程と態様をも公示することを目的としているとされているからである。登記申請の際に登記原因とその日付を明らかにしなくてはならないのはそのためである。しかし、中間省略登記が行われた場合には、最終の権利者は公示されるが、権利が移転した過程や態様は公示されないこととなる。前述のとおり、中間省略登記は、A→Cに直接権利が移転した登記原因は存在しないので、本来このような登記は申請できないし、また中間省略であることを明らかにして登記を申請した場合には、かかる申請は受理されない⁽⁴⁸⁾。

もっとも、平成17年改正前の旧不動産登記法においては、登記原因を証する書面の添付は必要とされており、「申請書副本」を添付することにより申請が認められていた⁽⁴⁹⁾。このようにして、権利の移転登記が申請されれば、形式的審査権限しか有しない登記官はこれを受理するよりなかったのであって⁽⁵⁰⁾、従来の登記申請においては、登記申請書類上には中間省略登記であることを明らかにする必要がなく、実態を解明するに足る審査もなされていなかったのである。

このようなことから、旧法下の不動産取引実務においては、中間省略登記は慣行的に行われてきたのである。

しかしながら、実務界においても、登記制度の真正性を追求する立場からは、中間省略登記を許容することには抵抗を示す。

例えば、日本司法書士連合会会長通知「中間省略登記申請の業務取り扱いについて(通

知)」は、「AB間で不動産の売買契約が締結された後、更に同一不動産についてBC間での売買契約が締結され、所有権が転々と移転した場合に、直接AからCへ所有権移転登記を申請するいわゆる『中間省略登記の申請』は、物権の得喪を公示することを目的とする現行の登記制度では認められていません。」とし、「また、上記事例において、中間者Bの同意書又はABC三者間の合意書を添付した場合でも、所有権がAからBへ、BからCへ移転する実体である以上、当該申請は不合法であり、申請することができません。」とするのである。結論として、「以上から、司法書士が中間省略登記であることを認識しつつ、AC間に直接の物権変動が存在するがごとき登記原因証明情報を作成すること及びその旨の登記を申請することは厳に避けなければならないことは当然であり、それを敢えて行うことは、その司法書士の職責ならびに倫理に反することになります。」⁽⁵¹⁾と通知しているのである⁽⁵²⁾。

3 中間省略登記が行われる理由

中間省略登記が行われる最大の理由は、登録免許税の負担を回避できるという点にあると指摘されている⁽⁵³⁾。

所有権移転登記の場合は現在固定資産評価額の1000分の10が課税される(措法72①イ、登免法9、別表1)。登録免許税の納税義務者は、登記を受ける者が2人以上あるときは、これらの者は連帯納付義務を負うとされている(登免法3)。

登録免許税法3条にいう「登記等を受ける者」を如何に解すべきかについては、不動産の売買による所有権移転の登記の登録免許税を、民法558条の「売買契約に関する費用」に該当すると解せば、原則として売買以外の有償契約についても重要されるから(民559)、有償契約による登記の登録免許税は、「当事者双方が等しい割合で負担する」こととなる。他方、共同申請による登記の登録免許税は、

民法 485 条にいう「弁済の費用」に当たると考えれば、原則として「別段の意思表示がないときは、その費用は、債務者の負担とする」と考えられ、登記義務者が登録免許税を負担することになる。登録免許税法 4 条が、「自己のために受ける登記等」と規定し、同法 3 条の「登記等を受ける者」と書き分けていることに鑑みれば、「登記等を受ける者」とは、共同申請の場合には登記権利者及び登記義務者の双方が登録免許税の納税義務者であると解するのが相当であろう⁽⁵⁴⁾。

前述のとおり、不動産登記に係る登録免許税は、不動産登記を受けることによって得られる財産権保護の利益に着目した上で登記を担税力の間接的表現として捉え、それを課税の対象とする租税であると考えられている。納税義務が登記義務者である売主と登記権利者である買主の双方の連帯によると規定されていても、登記を受けることにより所有権の取得を第三者に対抗できるのは⁽⁵⁵⁾、現実には買主の側である。

このことは、売主側としては移転登記に関して第三者に対する対抗力を有しているわけではないので、納税義務の根拠が売主側には理解されにくいという構造を有していることを意味する。かような点から、登記実務においても、現実には買主が登録免許税を全額負担するのが慣行となっているようである⁽⁵⁶⁾。

このような慣行を前提とした場合、中間省略登記を行う場面では、A にとっての買主である B は買主であるが故に登録免許税を負担しなければならないとしても、中間者である B にとっては、既に権利を C に移転しているのであって、対抗力を得られなくとも何の不利益もないのである。そこで、対抗力を欲しない B が、登録免許税をなぜ負担しなければならないのかという疑問を持つことになる。中間者あるいは不動産取引に携わる専門家が有するかような疑問が、彼らをして、中間省略登記に走らせているとみることもあながち

間違った観測とはいえない。

では、同じ流通税である不動産取得税の負担問題も中間省略登記へのインセンティブになるのだろうか。

ところで、不動産取得税の課税物件は、不動産所有権の取得という法律効果であるから、不動産の所有権移転があれば同税の課税要件は充足される。一見すると、かような意味では、中間省略登記を行い、A から直接 C への移転があったとなれば、不動産取得税の軽減に繋がり得るようにも思えるが、不動産の取得の有無は登記に従ってではなく⁽⁵⁷⁾、真実の法律関係⁽⁵⁸⁾に従って判断されるべきであると考えられている⁽⁵⁹⁾。このことからすれば、中間省略登記によって不動産取得税についての課税要件の充足を免れるということはできないといえよう⁽⁶⁰⁾。

したがって、ここでは、中間省略登記が行われる最大の理由の一つとして、登録免許税の負担回避にあるということを指摘しておきたい。

4 中間省略登記は租税回避行為か

(1) 租税回避の定義

中間省略登記を租税回避事例の一つとみるべきかどうかについては、議論のあるところであろう⁽⁶¹⁾。

金子宏教授は、租税回避を「私法上の選択可能性を利用し、私的経済取引プロパーの見地からは合理的理由がないのに、通常用いられない法形式を選択することによって、結果的には意図した経済的目的ないし経済的成果を実現しながら、通常用いられる法形式に対応する課税要件の充足を免れ、もって税負担を減少させあるいは排除すること」と定義される⁽⁶²⁾。

以下、金子宏教授の租税回避の定義に従って、上記のような中間省略登記が租税回避行為といえるかどうかについて若干の考察を加えることとする。結論を先取りすれば、租税回避と位置付けることには、疑問なきを得な

い。

(2) 私法上の有効性

私法上有効であることを租税回避の定義に織り込むとすると、どこまでを私法上有効と考えるべきなのかという疑問にぶつかる。すなわち、本件のような中間省略登記は私法上有効なものか捉えるべきなのであろうか。あるいはそうではないのであろうか。

前述のとおり、登記の有効性の問題と登記請求権の問題とで議論のステージを異にするのが通説の立場であり、その際にも、登記の有効性については、不動産が直接甲から丙に譲渡された場合に中間者の同意があれば有効であり(大判大 5・9・22)、そうでない場合には有効ではないということになる。また、中間者乙の同意がないときでも、既に丙名義の登記になっている場合には、乙は正当な利益がなければ丙名義登記の抹消を請求できないのであるから(最判昭 35・4・21)、その有効か無効かの判断においては、名義が丙に移ってしまっているかどうかによっても変わり得るということになる。他方、登記請求権の問題においては、登記名義が甲にあるときには、甲乙の同意がなければ丙は甲に対して中間省略登記の請求をなし得ないのであるから(最判昭 40・9・21)、これらの同意次第によって有効か否かが変わり得るのである。

かように考えると私法上有効か否かという問題は、事案の内容に応じて大きく変わり得るといえよう。

(3) 合理性と通常用いられない法形式性

中間省略登記がなされる最大の理由の一つに登録免許税の負担の回避という点があると前述した。他方で、中間者乙が登記手続を進めない場合に、乙に対して代金の支払を済ませた丙が債権者代位権(民 423)によって移転登記を得ることができない場合の代替措置としての機能があるし、また、不動産登記申請に係る事務手続上の煩わしさから逃れたいという欲求という面も、中間省略登記のインセ

ンティブとして度外視することはできないと考える。

また、通常用いられない法形式性については、どうであろうか。そもそも何をもって通常というべきかという議論もあるが、慣行的に行われている中間省略登記が通常用いられない法形式といえるであろうか。

既に実行された中間省略登記の効力の問題において、既にC名義になっていても正当な理由があれば中間者Bは抹消登記の請求ができることからすれば中間者Bの同意によって有効性が確定されるのであり、また、登記請求権の場面においても中間者Bの同意が必要であると解されていることからすれば、ここにみる中間省略登記の有効性は、多くが中間者Bの態度に委ねられているとみることも可能であろう。もっとも、この登記の有効性如何がBに委ねられているとしても、Bはこの登記請求人に該当しないことからすれば、登録免許税の納税者ではない。Bは登記には直接関与しないが単に合意をするに過ぎない立場にある。かような合意を税回避行為と位置付けることには無理があるといわざるを得ない。

また、中間省略登記は、前述の実務面での問題意識において述べたとおり、虚偽表示に基づくものであるから、脱税という構成での検討もあり得るのであろう。

もっとも、当然ながら、中間省略登記によって登記は省略されたのであるから、第三者に対抗することができない(民 177)。課税を免れていたというよりも、課税の基礎である対抗力を得ていないと考えれば、租税回避や脱税の問題として捉えるのは適当ではなく、そもそも課税の根拠がないとも考えられる。

要するに、移転登記を得ていないBに課税することができるのであろうか。登録免許税は、経済取引に対する課税というよりはその取引を表現する登記に対する課税ともいい得るところ、極めて手数料的性質を強く有する

ものであるから、実際に登記制度を利用していない者に対して課税をするということには無理があるのではなかろうか。

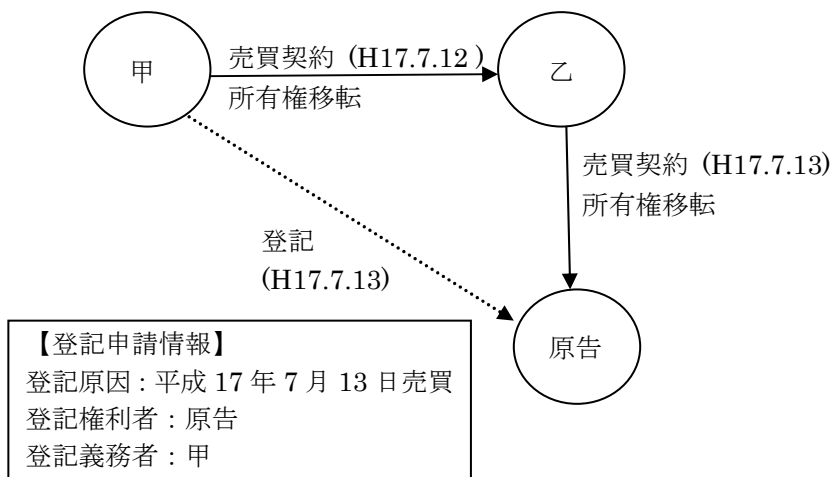
5 平成 17 年不動産登記法改正後

前述のとおり、旧法下においては、登記原因を証する書面申請書(登記原因証書)を提出することができないときは、申請書副本により登記の申請をすることが可能であったことから、事実上、中間省略登記の申請がされて

いたのであるが、登記原因証明情報の提供が義務付けられた新法の施行後において、中間省略登記の申請が果たして適法であるのかという問題があった。

そのような中、中間省略登記の申請の適法性を正面から問う初めてのケースとして、東京地裁平成 19 年 6 月 15 日判決(登記研究 713 号 195 頁)⁽⁶³⁾が示された。

《図表 2》



原告は、本件の登記申請(以下「本件申請」という。)に当たって、登記原因証明情報として、登記原因となる事実又は法律行為は、①甲から乙に対して売却をし、②乙から原告に対し、平成 17 年 7 月 12 日、本件建物を売却し、③これにより、本件建物の所有権が、同月 12 日に甲から乙、同月 13 日に乙から原告に順次移転し、④原告、甲及び乙が、平成 17 年 7 月 13 日売買を登記原因とし、登記義務者を甲、登記権利者を原告として所有権移転登記をすることを異議なく承諾した旨記載した書面を提出した。

東京法務局 A 出張所登記官は、本件申請の原因が登記原因を証する情報の内容と合致しないとの理由を付記して、不動産登記法 25 条 8 号の規定により申請を却下した(以下「本件処分」という。)。これに対し

て、原告は東京法務局長に審査請求をしたところ、同局長は、本件申請は、申請情報の内容が同法 61 条に規定する登記原因証明情報の内容と合致しないことから、同法 25 条 8 号の規定により却下した処分行政庁の本件処分には、違法又は不当な点は存しないとの理由により、審査請求を棄却する裁決をした。その後原告は、本件処分の取消し及び登記実行処分の義務付けを求めて提訴した。

同裁判所は、「法 5 条 2 項は、同法における『登記原因』とは、『登記の原因となる事実又は法律行為』をいう旨定めているところ、そもそも法が、…登記申請の際に、登記原因証明情報を提供しなければならないものとし、申請情報が登記原因証明情報と合致しない場合に登記申請を却下しなけ

ればならないとした趣旨は、物権変動を公示する制度である登記について、登記申請者に、物権変動の原因行為とこれに基づく物権変動を証明する登記原因証明情報を登記所に提供させ、これが申請情報と異なる場合には申請を却下することによって、登記が公示する物権変動の内容の正確性を確保しようとする趣旨であると解される。

そうすると、本件申請において、原告が、登記原因証明情報として登記所に提供した所有権移転登記の登記原因は、『登記の原因となる事実又は法律行為』すなわち登記義務者である甲から登記権利者である原告に対する本件建物の所有権移転という物権変動の原因行為であるというべきであるから、具体的には、平成17年7月12日付けの甲から乙への売買と、同月13日付けの乙から原告に対する売買であるということになる。

他方で、申請情報に記載されており、それが受理されれば登記の内容として公示されることになる登記原因、すなわち『登記の原因となる事実又は法律行為』は、平成17年7月13日付けの甲から原告に対する売買であるから、申請情報と登記原因証明情報に記載されている登記原因が異なることは明らかである。」と判示し、本件処分が適法であった旨の判断を下している。

-
- (1) もっとも、登録免許税の訴訟ルートについては、これまでも非常に活発な議論が展開されており、筆者自身もこれを取り上げている(酒井克彦「登録免許税に係る過誤納還付請求と不当利得返還請求(上)(下)」税務事例39巻8号1頁以下、同9号1頁以下)。
- (2) 金子宏『租税法〔第14版〕』591頁(弘文堂2009)。
- (3) 不動産登記法3条は、「登記は、不動産の表示又は不動産についての次に掲げる権利の保存等(保存、設定、移転、変更、処分の制限又

は消滅をいう。…)についてする。」とし、所有権(一)、地上権(二)、永小作権(三)、地役権(四)、先取特権(五)、質権(六)、抵当権(七)、賃借権(八)、採石権(九)を規定する。

- (4) 清水湛『登録免許税法詳解』1頁(金融財政事情研究会1982)。
- (5) 幾代通『登記請求権』16頁(有斐閣1979)。
- (6) 山野目章夫『物権法〔第2版〕』89頁(日本評論社2004)。
- (7) 石田喜久夫『物権変動論』144頁(神戸大学研究双書刊行会1979)。ただ、同教授は、「このように、実体法上の権利と解しても、登記請求権が物権とは独立した権利とみうるかどうかは、さらに検討されるべき問題である。」ともされる。
- (8) 篠塚昭弥『条解民法I』248頁(三省堂1980)。
- (9) 鈴木禄弥『物権法講義〔四訂版〕』143頁(創文堂1994)。
- (10) 幾代通教授は、「いずれにしても、そのような抽象によって得られたものについて登記請求権一般を通ずる性質論を展開することは、実用法学としてはそれほど生産的な仕事であるかどうか、疑いなきを得ない。むしろ、われわれの課題は、問題になりうるような各種具体的なケースの類型ごとに、登記請求権の発生の有無、発生するとすればその内容、また必要とあれば各場面ごとの登記請求権につき権利としての性質を考究するといったふうの、具体的な研究により多くの力をそそぐことにありはしないだろうか。」とされる(幾代・前掲注5、2頁)。
- (11) 川井健『民法概論II物権〔第2版〕』61頁(有斐閣2005)。
- (12) 加藤雅信『新民法大系II物権法〔第2版〕』162頁以下(有斐閣2005)。
- (13) 近藤英吉『物権法論』13頁(弘文堂1937)。
- (14) 山中康雄「権利変動論」法政論集1巻3号296頁。
- (15) 松坂佐一『民法提要・物権法〔第4版増訂〕』70頁以下(有斐閣1984)。
- (16) 我妻栄『民法講義II』94頁(岩波書店1935)。
- (17) 於保不二雄『物権法〔上巻〕』126頁(有斐閣1966)。
- (18) 川井・前掲注11、30頁。
- (19) 末川博『物権法』95頁(日本評論新社1956)。

- (20) 舟橋諄一『物権法』146頁(有斐閣1960)。
- (21) 原島重義「対抗の意義」船橋諄一編『注釈民法(6)物件(1)』249頁(有斐閣1967)。
- (22) 安達三季生「177条の第三者」板橋郁夫ほか編『判例演習〔物権法〕』(成文堂1973)
- (23) 加藤・前掲注12、78頁。
- (24) 加藤・前掲注12、78頁。
- (25) 川井・前掲注11、30頁。
- (26) 加藤教授は、不完全物権変動説の「曖昧さ」を乗り越えるべく、二段階物権変動論を提唱されている。すなわち、「二段階物権変動論では、未登記の段階で買主等に移転する権利は、相対的物権(権利内容は物権であるが、それを主張できる相手は売主)であり、登記が移転された段階で、絶対的物権の主張が可能となる。したがって、未登記の段階では、不法侵害者に対する物権的請求権や損害賠償請求権の行使は債権者代位権によることになる。このように二段階物権変動論は、債権と物権とを分かち基礎となる絶対効・相対効の二分論を重視し、物権移転を、まず相対的に移転し、次いで絶対的に移転するという二重構造のもとで理解するものである。」とされる(加藤・前掲注12、78頁)。
- (27) 川井・前掲注11、30頁。
- (28) 中間省略登記の有効性の問題は、古くから議論されてきた。例えば、大審院明治44年5月4日判決(民録17輯260頁)、大審院大正5年9月12日判決(民録22輯1702頁)、大審院昭和8年3月15日判決(民集12巻366頁)も参照。
- (29) 中間省略登記についての検討を行うに当たっては、既になされてしまった中間省略登記の事後評価の問題(効力、抹消請求)と、いかなる要件の下であれば中間省略登記が認められるのかの問題とを峻別して議論すべきであろう(宮崎俊行「中間省略登記についての若干の考察」法研44巻1号9頁)。前者は登記の有効性の問題として、後者は登記請求権の問題として位置付けることができよう。
- (30) 石田・前掲注7、166頁、鈴木・前掲注9、104頁、幾代・前掲注5、51頁、篠塚昭弥「登記請求権」水本浩=篠塚編『民法を学ぶ』168頁(有斐閣1972)、広中俊雄『物権法〔上巻〕』75頁(青林書院新社1979)、槇悌次『物権法I』172頁(有斐閣1971)、半田正夫「中間省略登記の効力と登記請求権」民法研究207号44頁、於保・前掲注17、90頁など。
- (31) 幾代・前掲注5、51頁。
- (32) 川島武宜『民法〔第1〕』162頁(有斐閣1960)。
- (33) 末川・前掲注19、22頁。
- (34) 舟橋・前掲注20、112頁。
- (35) 高木多喜男「中間省略登記の効力」幾代通ほか編『不動産登記講座I』127頁(日本評論社1976)。
- (36) 判例評釈として、幾代通「判批」民商43巻5号83頁以下、山本進一「判解」『不動産取引判例百選〔第2版〕』98頁以下、長利正己「判解」『昭和35年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕』142頁、石田堯雄「判批」金法245号13頁以下など参照。
- (37) 川井・前掲注11、64頁。
- (38) 松坂・前掲注15、58頁、近江幸治『民法講義II物権法〔第2版〕』123頁(成文堂1990)。
- (39) 最高裁は、「本件中間省略登記が中間取得者であるMの同意なしにされたものであるとしても、右登記が現在の実体的権利関係に合致することは、原判決により明らかであるから、このような場合には、右Mが右中間省略登記の抹消登記を求める正当な利益を有するときにかぎり、同人において右登記の抹消を求めることができる(最高裁判所昭和35年4月21日第一小法廷判決、民集14巻6号946頁参照)にとどまり、中間取得者にあたらない上告人らが右中間省略登記の無効を主張してこの抹消登記を求めることができないと解するのが相当である。」と判示する。なお、判例評釈として、鈴木重信「判批」曹時21巻12号111頁以下、同「判批」『昭和44年度最高裁判所判例解説〔民事篇〕』322頁以下、椿寿夫=山崎寛「判批」法セ189号109頁以下など参照。
- (40) 石田・前掲注7、171頁以下。同教授は、「私は単純明快に、そんな中間省略登記であっても、現在丙に所有権が移っており、登記名義が丙ならば、その間のプロセスは全く問題にしなくていいんだというふうに考えたいと思います。丙の登記が有効だとしましても、仮に乙が丙からまだ代金の全額を支払いと受けていない場合には、代金の支払いを催促いたしまして、売買契約を解除すれば、丙の所有権取得は否定されるわけでありますから、解除した後にこの丙の

登記を抹消すればよろしいといえますし、丙が無資力であるような場合でも解除して乙名義に登記名義を直すことはできるわけでございますので、必ずしも判例(筆者注：最高裁昭和44年5月2日第二小法廷判決)の言うように、例外的にもせよ無効扱いをする必要はないのではなからうかという気がいたします。」と述べられる(石田『口述物権法』104頁(成文堂1982))。

- (41) 柚木馨『判例民法論〔第4巻〕〔補訂版〕』(高木多喜男補訂)197頁(有斐閣1972)。
- (42) 幾代・前掲注5、54頁
- (43) 半田・前掲注30、49頁。
- (44) 判例評釈として、幾代通「判批」民商54巻4号133頁以下、山口智啓「判批」月刊登記情報42巻12号108頁以下、山口智啓「判批」月刊登記情報43巻1号90頁以下、寺田逸郎「判解」『民法判例百選〔1〕—総則・物権〔第5版新法対応補正版〕』110頁以下、瀬戸正二「判批」金法427号17頁以下、瀬戸正二「判批」曹時17巻12号129頁以下、椿寿夫「判批」法時39巻3号106頁以下、平井宜雄「判批」法協83巻4号125頁以下、柳川俊一「判解」『民法判例百選〔1〕—総則・物権〔第3版〕』110頁以下など参照。
- (45) 我妻栄『民法案内〔全訂第1版〕上巻』(幾代通補訂)。
- (46) 後述する日本司法書士連合会の立場を参照されたい。その他、無記名「新不動産登記法と中間省略登記」登記研究690号211頁以下、日司連登記制度対策本部「不動産登記法がわかる！一問一答」月報司法書士398号46頁なども中間省略登記は認められないものとの立場に立つ。
- (47) 不動産登記制度は、実体上の権利変動の過程及び態様を正確に公示しなければならず、旧法においても、中間省略登記の申請は、法令の規定により認められた場合のほか、判決による登記の場合(旧不登法27、不登法63)に、判決を「登記原因ヲ証明スル書面」(旧不登法35①二)又は登記原因情報として、受理されていたに過ぎないとみることが可能である。
- (48) 木本直弥「新法下における中間省略登記の実務上の問題点」市民と法34号49頁。
- (49) 申請書副本には、単に、「登記権利者」を丙、

「登記義務者」を甲として、記載するだけで足り、甲丙間で売買が行われたとの記載は必要とされない。もっとも、申請書副本には登記原因及びその日付を記載せざるを得ないため、乙→丙への移転日付を記載せざるを得ない。

- (50) 杉之原舜一「登記官吏の権限」民商43巻5号91頁以下参照。登記官吏は、当該申請書及び附属書類について登記申請が形式上の要件を具備するかどうかの形式的審査をすることができるに留まり、その登記事項が真実であるかどうかにつき、実質的審査をする権限を有するものではないとした判例として、最高裁昭和35年4月21日第一小法廷判決判決(民集14巻6号963頁)参照。なお、登記官の調査権限と税務職員の調査権限について言及したものとして、酒井・前掲注1「登録免許税に係る過誤納還付請求と不当利得返還請求(下)」6頁も参照。
- (51) また、同通知は、「新不動産登記法の施行により、不動産登記制度に対する司法書士の職責はより重要なものとなっております。国民の信頼に応えるためにも、司法書士は、これまで以上に厳格かつ適正な事件処理に万全を期すことが求められます」とも述べている。
- (52) この通知に対して強烈な批判を展開し、中間省略登記の申請を望む者の自己決定権を尊重すべき旨論じるものとして、後藤英文「中間省略登記の可能性に関する私見」市民と法34号58頁参照。
- (53) 木本・前掲注48、53頁。
- (54) 清水・前掲注4、16頁。
- (55) 民法177条は、物権そのものではなく、その「得喪及び変更」を対抗できると規定していることからすれば、所有権を対抗することができるのではなく、所有権の取得を対抗することができるかと解すべきであろう(山野目章夫「中間省略登記」法セ488号88頁)。
- (56) 木本・前掲注48、53頁。
- (57) 金子・前掲注2、600頁。
- (58) 真実の法律関係に従った課税について、金子宏教授は、「他の法分野におけると同様に、租税法においても、要件事実の認定に必要な事実関係や法律関係の『外観と実体』ないし『形式と実質』がくいちがっている場合には、外観や形式に従ってではなく、実体や実質に従って、

それらを判断し認定しなければならない」とされた上で、真実に存在する法律関係に即して要件事実の認定がなされるべきと論じられる(金子・前掲注 2、123 頁以下)。この点については、酒井克彦「二層的構造認識論と事実認定—課税の基礎となる『真実の法律関係』の模索—」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』〔山田二郎先生喜寿記念論文集〕255 頁(信山社 2007)も参照。

(59) 債権者の差押を免れるため、第三者と通謀して譲渡したように見せかけることを目的として登記名義を当該第三者に移転したという場合には不動産取得税の課税要件を充足しないとした事例として、東京地裁平成 3 年 5 月 28 日判決(判時 1404 号 71 頁)がある。同判決では、不動産取得税の課税に関し、不動産の所有権が一貫して X にあったのか、それとも、譲渡担保等としていったん K に移転した後、抹消登記のときに再度 X に移転したものかの点について、移転登記の原因として譲渡担保の合意があったものではないかと疑われる節があるが、証言や X 代表者の供述も、移転登記が行われた当時の X 及び K の各代表者が実の親子関係であることも考え併せると、一概に不自然なものとしてその信用性を否定することも困難なものと考えられ、そうすると、他に右の供述を排斥するに足る証拠のない証拠関係の下では、移転登記が譲渡担保の合意に基づいてなされたものと認めることにはなお疑問の余地があり、したがって、X が抹消登記の時点で新たに不動産の所有権を取得したとすることにもなお疑問の余地があるものとせざるを得ない旨判示している。判例評釈として、波多野弘「判批」判時 1418 号 162 頁以下参照。

(60) もっとも、不動産の取得が判明し辛くなるという点が考慮されることもあろう。

(61) 租税回避の定義について、今村隆教授は、「私法上は、その法形式どおりに有効であるが、(1)租税法上の便益を得るのが主たる目的であってこれ以外の事業目的その他合理的目的がほとんどなく、(2)当該租税法の趣旨・目的に反するにもかかわらず、租税上の便益以外の経済上の利益を得る見込みが極めて少ないか又は経済上の地位に意味のある変動を生じさせるものでないことから経済実質を欠く行為を

行い、これによって、その法形式に対応する課税要件の充足を免れ又は課税減免規定の要件を充足させ、もって税負担を減少させ又は排除すること」と定義される(今村「租税回避とは何か」税大論叢 40 周年記念論文集 57 頁)。なお、租税回避の意義に係る相対性について、酒井克彦「租税回避否認規定の提案と問題点(1)」税大ジャーナル 9 号 1 頁以下参照。

(62) 金子・前掲注 2、111 頁。また、同教授は、節税との対比において、「租税回避は、租税法規が予定していない異常な法形式を用いて税負担の減少を図る行為である」ともされる(同書 112 頁)。

(63) この事件は控訴されたが、東京高裁平成 20 年 3 月 27 日判決(判例集未登載)において棄却されている。